

Audience publique du 14 octobre 2009

Recours formé par
Monsieur ...,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 25352 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 2 février 2009 par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à D-..., tendant à la réformation sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 30 octobre 2008, répertoriée sous le numéro ... du rôle ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 30 avril 2009 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 29 mai 2009 par Maître Jean-Pierre Winandy au nom de Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Geoffrey Scardoni, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 8 juillet 2009.

Par courrier du 15 juin 2007, la fiduciaire de Monsieur ... s'adressa à l'administration des Contributions directes, bureau d'imposition Luxembourg, section des personnes physiques dans les termes suivants :

« Par la présente, nous introduisons une réclamation contre le bulletin d'impôt sur le revenu 2004 de notre client ci-dessus référencé. En effet, la déclaration d'impôt sur le revenu 2004 qui vous est parvenue et qui a servi pour votre imposition était d'une part, incomplète et d'autre part erronée : (...)

Vous trouverez ci-joint une déclaration d'impôt rectificative pour l'année 2004 avec toutes les pièces justificatives.

Mr ... a d'abord envoyé une première déclaration d'impôt 2004 en pensant que l'impôt retenu à la source sur son salaire était définitif et sans comprendre qu'il avait des frais supplémentaires qu'il pouvait indiquer sur la déclaration et donc

recupérer une partie de ses impôts prélevés à la source. C'est bien plus tard, en discutant avec d'autres collaborateurs qu'il s'est rendu compte de tout cela et a donc décidé d'envoyer une rectificative. Dans le même temps, il a rempli ses déclarations depuis 2002 jusqu'en 2005 et nous a alors demandé de les vérifier et de faire le nécessaire pour que tout soit régularisé.

Vous trouvez ci-joint un mandat nous autorisant à intervenir pour son compte ainsi que 4 déclarations d'impôts sur le revenu 2002, 2003, 2004 (rectificative) et 2005.

Ainsi, nous vous demandons de prendre en considération les déclarations de notre client depuis 2002 et d'émettre une nouvelle imposition pour 2004. (...) ».

Par décision du 30 octobre 2008, le directeur de l'administration des Contributions directes prit position comme suit par rapport au courrier précité :

« Vu la requête introduite le 18 juin 2007 par la dame [N.D.], au nom du sieur ... demeurant à D-..., pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2002 et 2003 ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant qu'au moment de la requête les impositions contre lesquelles le requérant entend réclamer ne lui avaient pas encore été notifiées (§ 91 AO) et n'avaient même pas été arrêtées au sens du § 246, alinéa 2 AO ; qu'il en résulte que les réclamations sont irrecevables (a contrario Tribunal administratif du 17 juin 1998, n°10272 du rôle) ;

Considérant à titre superfétatoire qu'il ressort du dossier fiscal que pour les années litigieuses le réclamant n'a pas demandé d'être imposé d'après les dispositions de l'article 157ter de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), mais qu'il a cependant déclaré des intérêts débiteurs en relation avec une maison sise en Allemagne ; que la déclaration d'intérêts débiteurs en relation économique avec un immeuble est à assimiler à une demande d'imposition selon l'article 157ter L.I.R. ;

Considérant que d'après la législation en vigueur pour les années litigieuses une telle demande entraîne une imposition par assiette du contribuable ; qu'une imposition par voie d'assiette d'après l'article 157ter L.I.R. ne peut être effectuée en défaveur du contribuable et que, par conséquent, une imposition selon l'article 157ter L.I.R. ne peut engendrer qu'une restitution d'impôt ;

Considérant qu'en vertu du § 153 AO, les droits à restitution permis en dehors des cas visés aux §§ 151 et 152 AO s'éteignent si la demande en restitution n'a pas été introduite avant la fin de l'année qui suit celle de la survenance des faits à l'origine du droit ;

Considérant qu'en l'espèce la demande en restitution et notamment celle d'être imposé selon l'article 157ter L.I.R. aurait due être introduite jusqu'au 31 décembre 2003 en ce qui concerne l'année d'imposition 2002 et jusqu'au 31 décembre 2004 en ce qui concerne l'année d'imposition 2003 ;

Considérant que les déclarations d'impôt sur le revenu des années 2002 et 2003 ont été déposées le 18 juin 2007 ; que les demandes en restitution doivent dès lors être considérées comme tardives ;

PAR CES MOTIFS

dit les réclamations contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2002 et 2003 irrecevables pour défaut d'objet. »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 2 février 2009, Monsieur ... a fait déposer un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision précitée du directeur du 30 octobre 2008.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, communément appelée « *Abgabenordnung* », ci-après dénommée « AO » et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Dans la mesure où en l'espèce, le directeur a qualifié la décision déférée comme une décision statuant sur les mérites d'une réclamation introduite par le demandeur, le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal.

Par ailleurs, le recours en réformation introduit à titre principal est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi. Il s'ensuit que le recours en annulation introduit à titre subsidiaire est irrecevable.

A l'appui de son recours le demandeur, résidant en Allemagne, explique que ses revenus provenant de son occupation salariée au Luxembourg des années 2002 et 2003 auraient été imposés par voie de retenue à la source. La retenue d'impôt se serait élevée à 4.070,23 euros respectivement 10.172,70 euros. Or, dans le cadre de la procédure de recouvrement de l'impôt par voie de retenue à la source, le contribuable ne pourrait pas faire valoir de déductions fiscales. Le demandeur estime que pour pallier à cette lacune, le législateur aurait institué, moyennant les articles 153 et 157 et suivants de la loi modifiée du 4 décembre 1997 concernant l'impôt sur le revenu, désignée ci-après par « LIR », la possibilité d'être imposé, sur demande, par voie d'assiette pour les contribuables non-résidents. Le demandeur aurait entendu profiter desdites dispositions en remettant en 2007 ses déclarations de l'impôt sur le revenu pour les années 2002, 2003 et 2005. Contrairement aux affirmations du directeur, ces déclarations n'auraient pas été tardivement, alors que l'article 157 LIR ne prévoirait aucun délai pour introduire une demande d'être imposé par voie d'assiette. Enfin, le paragraphe 153 AO soulevé par le directeur à la base de son argumentation ne serait pas applicable en l'espèce, alors qu'il aurait trait à une « *Erstattung* » et que la demande introduite en l'espèce par le demandeur ne constituerait pas une demande de restitution de l'impôt sur le revenu mais une demande de restitution des acomptes payés en trop, étant donné que les retenues à la source ne constitueraient que des acomptes.

Le délégué du gouvernement répond que le directeur n'aurait pas rejeté les demandes présentées par le demandeur au motif qu'elles seraient tardives, mais au motif qu'elles seraient irrecevables faute d'objet. En effet, le bureau d'imposition n'aurait pas encore procédé à l'imposition des déclarations déposées, de sorte qu'aucune décision qui serait susceptible de faire l'objet d'une réclamation devant le directeur n'existerait à l'heure actuelle.

A titre subsidiaire, le délégué du gouvernement estime que la demande d'imposition par voie d'assiette au sens de l'article 157ter LIR ne pourrait engendrer qu'une restitution d'impôts et devrait donc être formulée selon les modalités et délais du paragraphe 153 AO, relatif aux « *Erstattungsansprüche* ». Or, au regard du paragraphe 153 AO, le demandeur aurait introduit ses demandes d'imposition par voie d'assiette tardivement.

Le demandeur insiste encore d'une part sur le fait qu'il n'aurait pas introduit une réclamation contre des bulletins d'imposition mais une demande sur base de l'article 157ter LIR, tendant à une imposition par voie d'assiette et d'autre part sur le fait que l'article 157ter LIR ne prévoirait pas de délai pour l'introduction d'une telle demande.

De prime abord, le tribunal est amené à constater que le demandeur avait, par son courrier du 15 juin 2007, déposé des déclarations de l'impôt sur le revenu pour les années 2002, 2003, 2004 et 2005. Le directeur a procédé en une disjonction des demandes selon les différentes années concernées. Ainsi, il ressort tant des pièces versées que des explications des parties en cause que le directeur a vidé la réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu relatif à l'année 2004 dans une décision séparée, répertoriée sous le numéro Ladite décision a fait l'objet d'un recours devant le tribunal administratif, qui a été vidé par un jugement du 30 septembre 2009 (n° 25351 du rôle). Il ressort de l'analyse de la décision directoriale déférée qu'elle ne porte que sur les années d'imposition 2002 et 2003. Le tribunal ne dispose d'aucune explication relative à l'imposition pour l'année 2005.

Etant donné que la décision directoriale déférée ne porte que sur les déclarations de l'impôt sur le revenu pour les années 2002 et 2003 et que le demandeur se réfère expressément dans sa requête introductive d'instance à la décision directoriale en ce qu'elle vise uniquement les années 2002 et 2003 et qu'il ne joint à sa requête que les déclarations d'impôt sur le revenu pour les années 2002 et 2003, il y a lieu de retenir que le tribunal n'est saisi en l'espèce que de la décision directoriale du 30 octobre 2008, répertoriée sous le numéro ... du rôle, en ce qu'elle concerne les années d'imposition 2002 et 2003.

Toujours à titre liminaire, il échet de constater que la décision directoriale déférée est basée sur deux motifs de refus. Ainsi, le directeur fait valoir en premier lieu que les réclamations du demandeur seraient à déclarer irrecevables pour défaut d'objet. A titre superfétatoire, il fait valoir que si les demandes du demandeur constituaient des demandes d'imposition par voie d'assiette au sens de l'article 157ter LIR, elles seraient à considérer comme étant introduites en dehors des délais légaux.

Force est encore de constater que les parties sont en désaccord sur les conséquences que le dépôt des déclarations d'impôt pour les années 2002 et 2003 auraient dû engendrer. Tandis que le directeur estime que le demandeur aurait

introduit une réclamation, en intitulant sa décision « *décision sur réclamation* » et en retenant dans le dispositif de sa décision « *dit les réclamations contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2002 et 2003 irrecevables pour défaut d'objet* », le demandeur estime qu'il aurait introduit une demande d'imposition par voie d'assiette au sens de l'article 157ter LIR, qualification que le directeur n'a envisagé qu'à titre superfétatoire.

Afin de pouvoir apprécier la régularité et le bien-fondé de la décision déférée, le tribunal est donc d'abord amené à déterminer les conséquences légales résultant du dépôt des déclarations de l'impôt pour les années 2002 et 2003.

Au niveau de la qualification en tant que réclamation, force est de constater que le caractère contentieux d'un écrit résulte généralement d'un ensemble de faits tels que : référence à une décision déterminée du bureau d'imposition, indication de la date et de l'objet de la décision attaquée, motivation du point de vue du réclamant, critique de la décision entreprise¹.

En l'espèce, le courrier de la fiduciaire du demandeur du 15 juin 2007, accompagnant les déclarations de l'impôt se limite à indiquer *in fine* : « *Vous trouvez ci-joint un mandat nous autorisant à intervenir pour son compte ainsi que 4 déclarations d'impôts sur le revenu 2002, 2003, 2004 (rectificative) et 2005. Ainsi, nous vous demandons de prendre en considération les déclarations de notre client depuis 2002 et d'émettre une nouvelle imposition pour 2004. (...)* ». Si le courrier précise bien que le demandeur introduit une réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2004, il ne contient aucune information relative aux déclarations introduites pour les années 2002 et 2003.

Par ailleurs, il ressort des pièces versées au dossier, ainsi que des affirmations concordantes des parties en cause qu'aucune décision du bureau d'imposition relative aux années 2002 et 2003 n'a précédé le dépôt des déclarations de l'impôt par le demandeur.

Or, en l'absence d'un quelconque bulletin de l'impôt émis par le bureau d'imposition relatif aux années 2002 et 2003 et à défaut d'une quelconque référence par le demandeur à une décision du bureau d'imposition contre laquelle il entendait réclamer, les déclarations de l'impôt déposées ne peuvent pas être considérées comme revêtant un caractère contentieux de sorte à pouvoir être assimilées à une réclamation.

Il s'ensuit que c'est à tort que le directeur a qualifié dans la décision déférée les déclarations d'impôt, déposées par le demandeur, de réclamations au sens des paragraphes 228 et 301 AO en les déclarant irrecevables pour défaut d'objet.

Par conséquent, le tribunal est amené à considérer que le dépôt des déclarations de l'impôt pour les années 2002 et 2003 est à qualifier comme une demande du contribuable non résident d'être imposé par voie d'assiette au Luxembourg sur base de l'article 157ter LIR.

¹ Etudes fiscales, n°81/82/83/84/85, novembre 1989, Jean Olinger, La procédure contentieuse en matière d'impôts directs, n°56.

Il y a partant lieu d'analyser le second motif de refus avancé par le directeur selon lequel les demandes au sens de l'article 157ter LIR, introduites par le demandeur seraient à considérer comme tardives.

Force est de prime abord au tribunal de constater qu'en l'espèce, le directeur s'est prononcé, sur la demande d'imposition par voie d'assiette, à travers la décision déferée en l'absence d'une décision préalable du bureau d'imposition. Or, il y a encore lieu de constater que la direction de l'administration des Contributions directes n'a pas de responsabilités opérationnelles, en ce sens que le pouvoir d'imposition appartient exclusivement aux services d'imposition. La compétence du directeur se limite en effet essentiellement aux réclamations introduites au sens des paragraphes 228 et 301 AO, ainsi qu'aux recours gracieux introduits au sens du paragraphe 131 AO.

Dès lors, la question de la compétence du directeur pour prendre la décision déferée se pose.

La question de la compétence de l'organe administratif ayant pris une décision est une question de fond touchant à l'ordre public pour avoir trait aux règles fondamentales d'organisation administrative de l'Etat, et doit être soulevée d'office par le juge².

Dans la mesure où conformément à l'article 30 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, le tribunal ne peut pas statuer sur un moyen soulevé d'office sans avoir préalablement invité les parties à présenter leurs observations, il y a lieu, avant tout progrès en cause, d'inviter les parties en cause à déposer un mémoire supplémentaire relatif à la compétence de l'autorité administrative ayant pris la décision déferée, tous autres droits et moyens étant réservés.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

avant tout autre progrès en cause, tous autres droits et moyens étant réservés, ordonne aux parties de déposer un mémoire supplémentaire, jusqu'au 19 novembre 2009 au plus tard, relatif à la compétence de l'autorité administrative ayant retenu que les demandes au sens de l'article 157ter LIR seraient à considérer comme tardives ;

déclare le recours en annulation introduit à titre subsidiaire irrecevable ;

refixe l'affaire à l'audience publique du tribunal administratif du mercredi 25 novembre 2009 à 9.00 heures pour continuation des débats ;

réserve les frais.

² cf. trib. adm. 11 février 1998, n° 9746 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Compétence, n° 1 et autres références y citées

Ainsi jugé par :

Catherine Thomé, premier juge,
Claude Fellens, juge,
Françoise Eberhard, juge,

et lu à l'audience publique du 14 octobre 2009 par le premier juge, en présence
du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Catherine Thomé

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 14.10.2009

Le Greffier du Tribunal administratif